

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Československá obchodní banka, a. s.**, se sídlem Radlická 333/150, Praha 5, zastoupena Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29417/17/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 4. 2018, č. j. 52 Af 48/2017 – 44,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 4. 2018, č. j. 52 Af 48/2017 – 44, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29417/17/5200-10421-711070, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta, na náhradě nákladů soudního řízení 25.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Na základě smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a Českou poštou s. p. (dále jen „Česká pošta“) nabízeli zaměstnanci České pošty produkty žalobkyně. Žalobkyně umožňovala zaměstnancům České pošty účast v motivačním programu; na základě svých obchodních úspěchů při nabízení produktů mohli získat různé výhry ve formě nepeněžitých plnění. Žalobkyně z nepeněžitých příjmů, které od ní plynuly zaměstnancům České pošty, srážela a odváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Podle správce daně však výši těchto záloh vypočetla z nesprávného základu, neboť nezvýšila úhrn příjmů ze závislé činnosti o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 15. 6. 2016, č. j. 1192870/16/2801-50524-609325, proto žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 944.742 Kč a současně jí sdělil vznik povinnosti uhradit penále ve výši 188.948 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil co do výše doměřené daně (daň zvýšil na 1.070.010 Kč), a tedy i co do povinnosti uhradit penále (zvýšeno na 214.002 Kč), ve zbytku jej potvrdil.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který ji zamítl. Ztotožnil se plně se závěry správních orgánů. Z § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vyplývá, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o příslušné pojistné na sociální zabezpečení, zahrnující pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a příslušné pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, s odkazem na tuzemské zákony o pojistném. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), v souvislosti se zavedením jednotného inkasního místa, ke změně, kdy nová právní úprava pojímá šířeji zaměstnavatele a zaměstnance. Za zaměstnance se podle zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“) a zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění (dále jen „zákon o důchodovém pojištění“) považuje i jakákoliv další fyzická osoba, které zaměstnavatel bude poskytovat nebo by mohl poskytovat příjmy, které jsou považovány podle zákona o daních z příjmů za příjmy ze závislé činnosti a nejsou od této daně osvobozeny. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“) považuje již od roku 2008 za zaměstnance fyzickou osobu, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků podle § 6 zákona o daních z příjmů. Došlo tedy ke sjednocení pojmu „zaměstnanec“ v rámci zdravotního pojištění a pojistného na sociální zabezpečení.

[5] Pojem „zaměstnání“ je v předpisech upravujících povinné pojistné vymezen tak, že základním znakem této definice je, že se jedná o činnost, z níž plynou podle zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů a nejsou

od této daně osvobozeny. Na právním charakteru této činnosti nezáleží. Od roku 2014 je tedy zaměstnavatel kdokoliv, kdo poskytuje příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, plyne-li tento příjem za výkon činnosti pro tento subjekt, což se nepochybně v souzené věci děje, neboť pracovníci České pošty provádí prodej produktů žalobkyně, ze kterého jim plyne nepeněžitý příjem formou výher.

[6] Dle krajského soudu není sporu o tom, že nepeněžitá plnění poskytovaná za účelem zvýšení motivace zaměstnanců České pošty podléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod § 6 zákona, tedy pro posouzení závislé činnosti, není podmínkou uzavření pracovněprávního poměru a postup dle zákoníku práce. Uzavření pracovněprávního poměru není podmínkou ani v předpisech upravujících povinné pojistné. Sledování znaků závislé práce a jejich splnění je tak bezpředmětné. Zaměstnanci České pošty ve vztahu k žalobkyni znaky závislé práce splňovat nemusí.

[7] Daňové orgány se vypořádaly též s předloženým stanoviskem Ministerstva zdravotnictví ze dne 18. 5. 2009. Toto stanovisko dopadá na odlišné případy, neboť řeší problematiku vyplácení různých forem benefitů a v jeho závěru je uvedeno, že postup zde popsaný je aplikovatelný pouze na ty případy, kdy neexistuje výkon činnosti konkrétního zaměstnance pro třetí osobu a nedochází k přeúčtování souvisejících nákladů zaměstnavateli tohoto zaměstnance. V souzené věci však zaměstnanci České pošty pro žalobkyni vykonávali činnosti (prodej produktů), za kterou jim od žalobkyně plynul nepeněžní příjem.

[8] Správce daně podle soudu nepochybil, pokud po provedeném místním šetření žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, ale zahájil daňovou kontrolu, na jejímž základu daň doměřil. Povinnost správce daně zaslat výzvu předcházející daňové kontrole dle § 145 odst. 2 daňového řádu není bezvýjimečná. Za situace, kdy správce daně ještě nemá konkrétní indicie a při prvním úkonu teprve začne zjišťovat daňovou povinnost nebo její rozsah, nemusí předtím daňový subjekt vyzývat k podání daňového tvrzení. Tak tomu bylo i v dané věci. Správce daně dospěl ke zjištění, že žalobkyně měla do základu pro výpočet daně z příjmů fyzických osob zahrnout i sociální pojistné, až na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností.

[10] Stěžovatelka souhlasí s tím, že je plátkyní daně z příjmů fyzických osob ve vztahu k nepeněžitým odměnám poskytovaným zaměstnancům společnosti Česká pošta. Je však přesvědčena, že ve vztahu k zaměstnancům České pošty není zaměstnavatelem ve smyslu zvláštních předpisů, na které odkazuje § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, a že podle těchto předpisů není povinna platit pojistné, neboť jí toto povinnost nestanovují. Zákon o veřejném zdravotním pojištění obsahuje vlastní definici pojmu zaměstnavatel odlišnou od dalších předpisů (§ 2 odst. 2). Teprve kumulativním splněním všech tří podmínek obsažených v tomto ustanovení (tj. zaměstnavatel je plátcem příjmů ze závislé činnosti, zaměstnává zaměstnance a má sídlo na území ČR) lze subjekt považovat za zaměstnavatele.

Stěžovatelka nesouhlasí s naplněním podmínky, že zaměstnává zaměstnance České pošty ve smyslu zákona o zdravotním pojištění.

[11] Zaměstnavatel je pro účely zdravotního pojištění definován odlišně od zaměstnavatele pro účely zákona o daních z příjmů. Zatímco zákon o daních z příjmů považuje za zaměstnavatele plátce příjmů, zákon o veřejném zdravotním pojištění považuje za zaměstnavatele plátce příjmů, který zaměstnance zaměstnává. Neobstojí tedy opačná argumentace krajského soudu o shodě obou definic.

[12] Co se týče pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, rozhodující je § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“), které definuje zaměstnavatele povinného k úhradě pojistného na sociální zabezpečení. Dle § 3 písm. g) zákona o nemocenském pojištění je zaměstnáním činnost zaměstnance pro zaměstnavatele. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by zaměstnávala zaměstnance České pošty ve smyslu zákona o nemocenském pojištění, nemůže být proto považována za zaměstnavatele ve smyslu zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Zaměstnáváním zaměstnance podle zákona o nemocenském pojištění je totiž nutno rozumět faktický výkon činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele, což je zřejmé i z historického výkladu předmětného ustanovení. Nová definice se již nevztahuje pouze na pracovněprávní vztahy, vyplývá z ní však, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby byla zcela opuštěna definice založená na výkonu činnosti, úmyslem byla pouze snaha pokrýt širší rozsah činností svým obsahem podobných formálnímu pracovněprávnímu vztahu. Nikdy tak nedošlo ke sjednocení definic podle zákona o daních z příjmů a zákona o nemocenském pojištění. Stěžovatelka proto nesouhlasí s argumentací krajského soudu, která je na jednotnosti těchto definic založena.

[13] Správce daně ani krajský soud nezjistili výkon činnosti zaměstnanců České pošty pro stěžovatelku. Stěžovatelka uzavřela smlouvu výhradně s Českou poštou, její zaměstnanci se nemohou sami rozhodnout, zda budou stěžovatelčiny produkty nabízet, či nikoli; jejich nabízení je jejich pracovní povinností vyplývající z pracovněprávního vztahu s Českou poštou. Stěžovatelka se zaměstnanci České pošty nijak nepřichází do styku, jejich činnost nijak neřídí.

[14] Stěžovatelka zdůrazňuje, že správní orgány svými rozhodnutími zasáhly do ustálené rozhodovací praxe orgánů správy sociálního zabezpečení. Postup stěžovatelky, která za zaměstnance České pošty neodváděla pojistné na sociální zabezpečení, nebyl při pravidelných kontrolách prováděných OSSZ zpochybněn. Skutečnost, že rozhodnutí správce daně vychází z vlastního odlišného výkladu, vzbuzuje oprávněné pochybnosti o správnosti tohoto výkladu. Stěžovatelka v této souvislosti opětovně uvádí, že dotazy, které žalovaný během odvolacího řízení zaslal OSSZ, nemají pro případ žádnou relevanci. Dotaz je totiž založen na výchozím předpokladu, že stěžovatelka je zaměstnavatelem zaměstnanců České pošty. Tato skutečnost však je předmětem sporu mezi stěžovatelkou a správcem daně.

[15] Dle napadeného rozsudku měli zaměstnanci České pošty vykonávat činnost pro stěžovatelku. Ze spisové dokumentace je však patrná pouze činnost vykonávaná

zaměstnanci České pošty pro Českou poštu, jakožto jejich zaměstnavatele. Pro dokreslení celé situace stěžovatelka připomíná, že zaměstnanci České pošty prodávají rovněž řadu dalších produktů i od jiných smluvních partnerů, přičemž i v těchto případech je tato činnost považována za činnost vykonávanou pro Českou poštu a nikoli pro smluvní partnery.

[16] I kdyby kasační soud připustil právní výklad krajského soudu, je stěžovatelka přesvědčena, že existují dva rovnocenné výklady předmětných ustanovení, a je třeba postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro mitius* a volit výklad pro daňový subjekt příznivější.

[17] Stěžovatelka požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k podané žalobě. K argumentaci stěžovatelky, že není ve smyslu zvláštních právních předpisů upravujících povinné pojištění zaměstnavatel, odkazuje na body 17 až 39 rozhodnutí a na body 16 a 17 rozsudku. Pro úplnost dodává, že v souvislosti s rekodifikací soukromého práva došlo od 1. 1. 2014 k rozšíření pojmů „zaměstnanec, zaměstnání a zaměstnavatel“. Pokud zaměstnanci České pošty vykonávali pro stěžovatelku činnosti, z nichž jim plynuly příjmy, které byly předmětem daně z příjmů a nebyly od této daně osvobozeny, jednalo se o „zaměstnání“ podle předpisů o povinném pojistném. Stěžovatelka proto byla zaměstnavatelem.

[19] K námitce, že zaměstnanci České pošty nevykonávali pro stěžovatelku činnost, žalovaný odkazuje na bod 13 rozsudku. Námitka, že zaměstnanci České pošty nevykonávají činnost pro stěžovatelku, je ryze účelová. Skutečnost, že stěžovatelka s těmito zaměstnanci neuzavřela žádný pracovněprávní vztah, nemá při stanovení základu daně dle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů žádnou relevanci. S přihlédnutím ke konzistentním vyjádřením stěžovatelky, že nepeněžní příjmy poskytované zaměstnancům České pošty v návaznosti na prodej produktů jsou příjmy ze závislé činnosti podléhající zdanění, lze konstatovat, že k výkonu činností pro stěžovatelku docházelo. Pokud by výkon činnosti neexistoval, nemohli by zaměstnanci České pošty předmětná nepeněžní plnění získat.

[20] Podmínkou aplikace zásady *in dubio pro mitius* je, že zvažovaná interpretace právního předpisu nesmí odporovat základním principům zákona, ani jít *contra legem*. Ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů jednoznačně a výslovně definuje základ daně. Nelze proto podle žalovaného připustit extenzivní výklad proti smyslu a účelu dané normy jen proto, aby bylo dosaženo výkladu příznivějšího pro stěžovatelku.

[21] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka konstatuje, že jakkoli důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. deklaruje, že dojde ke sjednocení definic obsažených v předpisech upravujících povinné pojistné s definicemi platnými pro daň příjmů fyzických osob, k faktickému sjednocení nedošlo, což je zřejmé z textu příslušných

zákonů. Tyto předpisy nadále určují odlišné definiční znaky plátce daně a pojistného. Zjevná odlišnost definic plátce nemůže být překlenuta odkazem na důvodovou zprávu. Stěžovatelka nesouhlasí ani s další argumentací žalovaného. Skutečnost, že zaměstnanci České pošty nevykonávali pro stěžovatelku žádnou činnost, nepramení z absence formálního pracovněprávního vztahu, ale z absence jakéhokoli vztahu mezi stěžovatelem a zaměstnanci, ať už formálního či faktického. Stěžovatelka proto setrvává na svém návrhu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] V souzené věci jsou podstatné tyto (mezi účastníky nesporné) skutkové okolnosti.

[26] Stěžovatelka a Česká pošta uzavřely smlouvu o poskytování finančních produktů stěžovatelky. Na základě této smlouvy nabízeli zaměstnanci České pošty v rámci plnění svých pracovních povinností vůči České poště stěžovatelčiny produkty. Mzdy a další plnění náleží zaměstnancům České pošty na základě pracovněprávních vztahů s Českou poštou, tj. Česká pošta nese mzdové a veškeré další náklady, které jí vznikají v souvislosti s nabízením produktů. Mezi stěžovatelkou a zaměstnanci České pošty neexistují žádná smluvní ujednání týkající se nabízení finančních produktů. Za účelem zvýšení motivace zaměstnanců České pošty a s jejím souhlasem stěžovatelka umožňuje účast zaměstnanců v motivačním programu; zaměstnanci mohou na základě svých obchodních úspěchů při nabízení produktů získat různé výhry ve formě nepeněžitého plnění.

[27] Mezi stranami není sporu o tom, že tyto nepeněžité příjmy jsou podřaditelné pod § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou příjmy ze závislé činnosti též příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.
[28] Stěžovatelka z těchto příjmů srážela a odváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, dle správce daně však výši těchto záloh vypočetla z nesprávného základu, neboť nezvýšila úhrn příjmů ze závislé činnosti o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění.

[29] Podle § 6 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Zákon o daních z příjmů tedy definuje zaměstnavatele široce, a to jako jakoukoli osobu, která je plátcem příjmu ze závislé činnosti. Mezi stranami není sporné ani to, že stěžovatelka je zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[30] Spornou je však v souzené věci otázka, zda je stěžovatelka „zaměstnavatelem“ ve smyslu § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, a zda tedy měla povinnost stanovenou v §

38h odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, podle kterého je třeba při výpočtu zálohy zvýšit úhrn příjmů ze závislé činnosti o povinné pojistné.

[31] Podle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů jsou základem daně (dílčím základem daně) příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, *které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel* (dále jen „povinné pojistné")[...].

[32] Ve věci je tedy třeba posoudit, zda stěžovatelka byla jako zaměstnavatel povinna platit za zaměstnance České pošty povinné pojistné dle zvláštních právních předpisů.

[33] Krajský soud i žalovaný postavily svou argumentaci na tom, že pojem „zaměstnavatel" je napříč všemi dotčenými právními předpisy definován obdobně; základním znakem této definice podle jejich názoru je, že musí jít o činnost, ze které plynou příjmy považované podle zákona o daních z příjmů za příjmy ze závislé činnosti. Dle Nejvyššího správního soudu tento právní závěr není správný, neboť jde o nepřesný a zjednodušující výklad dotčených ustanovení.

[34] Podle § 3 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení jsou pojistné povinni v rozsahu a za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 platit mj. zaměstnavatelé, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumějí právnické nebo fyzické osoby, které *zaměstnávají alespoň jednoho zaměstnance*, organizační složky státu, v nichž jsou zařazeni zaměstnanci v pracovním poměru nebo činní na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce, a služební úřady, v nichž jsou státní zaměstnanci zařazeni k výkonu státní služby.

[35] Podle § 3 odst. 1 písm. b) bodu 20 zákona o pojistném na sociální zabezpečení se zaměstnanci pro účely tohoto zákona rozumějí fyzické osoby neuvedené v bodech 1 až 19, (...), v *době zaměstnání podle zákona upravujícího nemocenské pojištění*, pokud jim *v souvislosti se zaměstnáním plynou nebo by mohly plynout příjmy ze závislé činnosti*, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmu podle zákona upravujícího daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny.

[36] Pro vymezení pojmu zaměstnání je tedy třeba nahlédnout do zákona o nemocenském pojištění. Podle jeho § 3 písm. g) je *zaměstnáním činnost zaměstnance pro zaměstnavatele*, ze které mu *plynou nebo by mohly plynout od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti*, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů podle právního předpisu upravujícího daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny.

[37] Nejvyšší správní soud se s ohledem na shora citovanou právní úpravu se stěžovatelkou shoduje v tom, že definice pojmu zaměstnavatel v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení ve spojení se zákonem o nemocenském pojištění je založena nejen na podmínce existence zdanitelných příjmů ze závislé činnosti (jak je tomu v zákoně o daních z příjmů), ale též na podmínce, že tyto příjmy plynou ze „zaměstnání", tedy z činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele. Není tedy správný zjednodušující výklad krajského soudu a žalovaného, že pro podřazení stěžovatelky pod pojem „zaměstnavatel" podle

zvláštní právních předpisů (tedy pro závěr, že stěžovatelka byla jako zaměstnavatel povinna platit pojistné) postačí, pokud vyplácí zaměstnancům České pošty zdanitelný příjem ze závislé činnosti.

[38] K totožnému závěru je nutno dospět i ve vztahu k veřejnému zdravotnímu pojištění.

[39] Podle § 3 odst. 1 písm. b) zákona o veřejném zdravotním pojištění je plátcem pojistného zdravotního pojištění zaměstnavatel. Zákon o veřejném zdravotním pojištění pak v § 2 odst. 2 definuje zaměstnavatele pro účely zdravotního pojištění jako právnickou nebo fyzickou osobu, která je *plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu*, *zaměstnává zaměstnance* a má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky, jakož i organizační složku státu.

[40] I z hlediska zdravotního pojištění tedy zákon kromě podmínky plátcovství příjmů ze závislé činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů, stanoví, že zaměstnavatelem je ten, kdo „zaměstnává zaměstnance“. Ani zde tedy neobstojí závěr krajského soudu, že stěžovatelka byla zaměstnavatelem zaměstnanců České pošty, neboť jim poskytovala nepeněžitý příjem ze závislé činnosti.

[41] Skutečnost, zda zaměstnanci České pošty vykonávali činnost pro stěžovatelku, či nikoli (resp. že stěžovatelka zaměstnance zaměstnávala), pak nebyla v řízení dosud najisto postavena a nutno konstatovat, že ani správní spis neobsahuje dostatek podkladů, ze kterých by bylo možno uzavřít, který z uvedených závěrů je správný. Součástí správního spisu nejsou smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a Českou poštou, není zde popsán konkrétní mechanismus, jakým docházelo k nabízení stěžovatelčiných produktů, podrobnější popis činnosti zaměstnanců České pošty, ani podmínky motivačního programu.

[42] Krajský soud k této otázce pouze uzavřel (shodně jako žalovaný, viz bod 17 rozsudku a bod 37 a 38 rozhodnutí žalovaného), že v souzené věci je nepochybné, že zaměstnanci České pošty vykonávají pro stěžovatelku činnosti, neboť provádí prodej stěžovatelčiných produktů. Jak ale případně namítá stěžovatelka, z doposud zjištěných skutečností, které mezi stranami nejsou sporné, plyne, že prodej stěžovatelčiných produktů zajišťovala Česká pošta, činnost zaměstnanců spočívající v prodeji produktů pak byla činností pro Českou poštu za účelem plnění jejích smluvních povinností vůči stěžovatelce. V dalším řízení proto bude na žalovaném, aby doplnil skutková zjištění, na jejichž základě by bylo možno spolehlivě uzavřít, zda byla stěžovatelka zaměstnavatelem, jehož povinností bylo platit za zaměstnance České pošty povinné pojistné, či nikoli.

[43] Co se týče námitky porušení ustálené rozhodovací praxe OSSZ, nezabýval se jí kasační soud věcně, neboť nebyla uplatněna v žalobě, a je proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[45] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek; o jejich náhradě proto soud rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[46] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[47] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě zastoupena advokátem, pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného a účast na ústním jednání [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. V řízení o kasační stížnosti učinil dva úkony, kterými bylo podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]; za podání repliky však soud stěžovatelčině zástupci náhradu nákladů nepřiznal, neboť ve věci samé nepřinesl nic nového. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal stěžovatelčině zástupci odměnu za pět úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 17.000 Kč. Náklady řízení tak celkem činí 25.000 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu